



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 31.10.2019

Αριθμός απόφασης: 2952

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ./2018 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων Τμήμα 1ο Μονομελές, επί της με αριθ. κατάθεσης/2013 προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς α) του, με Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., απάντων κατοίκων, κατά: της με αριθ./9.04.2013 πράξεως προσδιορισμού φόρου κληρονομίας της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων (Θ/1995), των με αριθ./2013 και/2013 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καθώς και οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ. /6.06.2018 πρόσκληση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων για την συζήτηση της πρότασης για διοικητική επίλυση της διαφοράς καθώς και την από 6.06.2019 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου
6. Την από 15.07.2019 πράξη ματαίωσης της δυνατότητας αποδοχής της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
7. Το με αριθ. πρωτ. /17.07.2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων στην υπηρεσία μας (αρ. πρωτ. εισ. /5.08.2019).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5.07.2013 (πράξη κατάθεσης /2013) κατατεθείσης προσφυγής με αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων α) του και β) της, κατά την κρίση του εν λόγω Δικαστηρίου, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την έκδοση της αριθ. /13 (.....) Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του και της, το γένος, ως κληρονόμων της που απεβίωσε στις 8.12.1995, ποσό φόρου 675,71 ευρώ για το καθένα (50% λόγω προσφυγής).

Σύντομο Ιστορικό

Στις 8.12.1995 απεβίωσε αδιάθετη η, μητέρα των προσφευγόντων, οι οποίοι υπέβαλλαν στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων την με αριθ. δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπου δήλωσαν ένα οικοπέδο που βρίσκεται στον οικισμό Νομού Τρικάλων εμβαδού 2.510,97 τ.μ. με την ισόγεια οικία εμβαδού 167,04 τ.μ. και την αποθήκη που εφάπτεται σ' αυτήν εμβαδού 8,58 τ.μ. Ένα μέρος της ως άνω οικίας εμβαδού 100,54 τ.μ. έχει ανεγερθεί από το έτος 1971 και ένα μέρος αυτής εμβαδού 66,50 τ.μ. έχει ανεγερθεί από το έτος 1972 και στο μεν ενεργητικό της κληρονομιάς αυτής δήλωσαν ως αγοραία αξία του εν λόγω οικοπέδου το χρηματικό ποσό των 36.800,00 ευρώ, ως αντικειμενική αξία της ως άνω οικίας εμβαδού 100,54 τ.μ. το ποσό των 13.720,21 ευρώ και ως αντικειμενική αξία της ως άνω οικίας εμβαδού 66,50 τ.μ. το ποσό των 8.884,93 ευρώ, στο δε παθητικό της κληρονομιάς δήλωσαν 1.500,00 ευρώ ως έξοδα κηδείας.

Με βάση την ως άνω δήλωση φόρου κληρονομιάς προέκυψε κύριος φόρος 113,85 ευρώ, ενώ επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 200% επί του κύριου φόρου ύψους 227,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 341,54 ευρώ σε έκαστο προσφεύγοντα. Στη συνέχεια, κατόπιν ελέγχου, συντάχθηκε η από 20.03.2013 έκθεση οριστικού ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων,, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε η αξία του οικοπέδου σε

75.329,00 ευρώ, κατόπιν χρήσης συγκριτικού στοιχείου και με ημερομηνία φορολογίας 30.05.2005. Κατόπιν αυτού, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εξέδωσε την με αριθ./9.04.2013 προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Κληρονομιάς αφού προσδιόρισε την αξία του ως άνω κληρονομιαίου ακινήτου σε 97.934,14 ευρώ (αντί της δηλωθείσας αξίας των 59.405,14 ευρώ), αφαίρεσε τα έξοδα κηδείας 586,94 ευρώ και πρόσθεσε αξία επίπλων και σκευών 3.244,91 ευρώ. Επιπρόσθετα, με τις αριθ./2013 και/2013 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επέβαλε σε βάρος εκάστου κληρονόμου πρόστιμο ύψους 146,74 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 παρ. 2 και 40 του ν.820/1978.

Κατά των παραπάνω πράξεων προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς και Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων την με γενικό αριθ. κατάθεσης/2013 προσφυγή με αίτημα επίλυσης της διαφοράς με την οποία ζητούσαν την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η Φορολογική Αρχή αυθαίρετα και κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 9 του ν.δ. 118/1973 επέβαλε τον φόρο κληρονομιάς (κύριο και πρόσθετο) όχι με βάση την αγοραία αξία που είχε το επίδικο περιουσιακό στοιχείο, ούτε κατά το χρόνο που γεννήθηκε η φορολογική τους υποχρέωση, ήτοι την 8.12.1995 χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, αλλά με βάση την αγοραία αξία που είχε αυτό στις 31.12.2005, ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς. Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε ως μοναδικό συγκριτικό στοιχείο ένα οικοπέδο εμβαδού 400 τ.μ. που μεταβιβάστηκε στην Νομού Τρικάλων την 1.09.2003 και εκτιμήθηκε με 29 ευρώ/τ.μ., χωρίς να παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου περαιτέρω αναγκαία προσδιοριστικά στοιχεία όπως η ακριβής θέση του οικοπέδου αυτού μέσα στον οικισμό σε σχέση με το επίδικο, η απόσταση στην οποία βρίσκεται από το επίδικο καθώς και εάν βρίσκεται σε κεντρικό ή όχι σημείο, σε κεντρικό ή όχι δρόμο με εμπορικότητα, κίνηση κλπ.
- Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου κληρονομιάς, επιβάλλεται μόνον πρόσθετος φόρος και όχι πρόστιμο, το οποίο επιβάλλεται μόνο στη περίπτωση που δεν προβλέπεται επιβολή πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μείωσε ανατιολόγητα τα έξοδα κηδείας στο χρηματικό ποσό των 586,94 ευρώ, ενώ επίσης αυθαίρετα, ανατιολόγητα και αόριστα πρόσθεσε στην κληρονομία μερίδα αξία επίπλων και σκευών ύψους 3.244,91 ευρώ, τα οποία περιήλθαν αποκλειστικά και μόνο ως εξαίρετο στον επιζήσαντα σύζυγο της κληρονομούμενης και πατέρα τους (άρθρο 1820 Αστικού Κώδικα).

Επί της ως άνω προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρικάλων (Τμήμα 1ο – Μονομελές) εξέδωσε την με αριθ./2018 απόφαση, σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την

υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία επί του αιτήματος των προσφευγόντων για διοικητική επίλυση της διαφοράς, επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό του δικαστηρίου, με το δικόγραφο της κρινόμενης προσφυγής διατυπώθηκε σαφής πρόταση από τους προσφεύγοντες προς την αρμόδια φορολογική Αρχή για διοικητική επίλυση της διαφοράς και δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ένδειξη εξέτασης του αιτήματος αυτού από την αρμόδια φορολογική Αρχή και ματαίωση του αιτούμενου συμβιβασμού, ούτε έχει διαβιβαστεί στο Δικαστήριο πράξη ολικής ή μερικής αποδοχής του σχετικού αιτήματος.

Η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επέδωσε στις 6.06.2019 στον πληρεξούσιο δικηγόρο των προσφευγόντων την με αριθ. πρωτ./6.06.2019 πρόσκληση (του άρθρου 72 παρ. 10 του Ν.4174/13), σύμφωνα με την οποία καλούσε τους προσφεύγοντες όπως προσέλθουν στα γραφεία της εντός πέντε (5) ημερών προκειμένου να τηρηθεί νομότυπα η διαδικασία για διοικητική επίλυση της διαφοράς, η οποία δεν είχε τηρηθεί για την α/α/2013 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω πρόσκληση και η ως άνω Δ.Ο.Υ. αφού συνέταξε την από 15.07.2019 πράξη ματαίωσης του Προϊσταμένου της, διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθ. πρωτ. εισ./5.08.2019).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 118/1973 (όπως κυρώθηκε με τον ν.2961/2001), σχετικά με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης: *«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ως άνω Ν.Δ. σχετικά με τον χρόνο και τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας, όπως ίσχυε μέχρι 13.12.2007 ορίζονταν τα εξής:

«1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης. Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι Πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 10 του ίδιου Ν.Δ.:

«Α. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

.....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές

αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η κληρονομούμενη απεβίωσε στις 8.12.1995, ενώ η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε μετά την πάροδο τριών ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ήτοι την 30.05.2005 και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία των αντικειμένων της κτήσης και οι φορολογικές κλίμακες κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με ημερομηνία φορολογίας 30.05.2005.

Επειδή, όσον αφορά τον πρόσθετο φόρο του ν.1563/85 άρθρο 16 παρ. 1 (ΦΕΚ 151 Α') και το πρόστιμο του ν.820/1978 άρθρο 31 παρ. 2 (ΦΕΚ 174 Α') περί ανακριβούς δήλωσης, ορθώς επιβλήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο θανάτου της προσφεύγουσας, ήτοι στις 8.12.1995, όπου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου στην Τρικάλων, ως πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο ελήφθη υπόψη ένα οικόπεδο 400 τ.μ., το οποίο ευρίσκεται επίσης στην Τρικάλων, το οποίο μεταβιβάστηκε την 1.09.2003 προς 29,00 ευρώ/τ.μ. (ΦΜΑ/2003), ενώ έκρινε ότι το υπό κρίση ακίνητο πλεονεκτεί λόγω χρόνου και μειονεκτεί λόγω έκτασης. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω στοιχείο προσδιόρισε την αξία του υπό κρίση ακινήτου σε 30,00 ευρώ/τ.μ., ήτοι συνολική αξία 75.329,00 ευρώ αντί της δηλωθείσας αξίας των 36.800,00 ευρώ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 Ν.Δ. 118/1973 (όπως κυρώθηκε με τον ν.2961/2001), σχετικά με την αξία επίπλων και λοιπών κινητών, ορίζονται τα εξής:

«1. Ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών, που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς, γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

2. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και έπιπλα. Ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να αποδείξει το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το ένα τριακοστό (1/30) της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο μέσο ότι η αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1042/1990, σχετικά με το «εξαίρετο» του Α.Κ. ως στοιχείο κληρονομιάς, προβλέπονται τα εξής:

«.... Περαιτέρω, κατ' άρθρο Α.Κ. 1820, όπως τούτο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 87 του ν. 1329/1983 (ΦΕΚ-Α' 25) και ισχύει, ο σύζυγος που επιζεί, εφόσον συντρέχει ως εξ αδιάθετου κληρονόμος με συγγενείς οποιουδήποτε βαθμού, παίρνει, πλέον της κληρονομικής του μερίδας, ως εξαίρετο, και τα έπιπλα, σκεύη ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε και οι δύο σύζυγοι είτε μόνο εκείνος που επέζησε.

.....
Η καθιέρωση του εξαίρετου του επιζώντα συζύγου υπαγορεύτηκε από λόγους ευπρέπειας προς αυτόν και από την αναμφισβήτητη δικαιολογημένη σκέψη ότι ο θάνατος του ενός από τους συζύγους δεν πρέπει να στερήσει από τον άλλο, τον επιζώντα, τη χρήση των κινητών εκείνων πραγμάτων τα οποία χρησίμευαν για την εξυπηρέτηση της οικιακής οικονομίας των συζύγων.

Εξ αυτού και προφανώς καθίσταται ο σκοπός του νόμου με τη θέσπιση του εξαίρετου, που συνίσταται στην εξασφάλιση συνέχισης από τον επιζώντα σύζυγο του ίδιου τρόπου ζωής, όπως αυτός ήταν πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου συζύγου.

5. Συνεπώς, όταν ο επιζών σύζυγος καλείται, ως κληρονόμος "εξ αδιαθέτου", με κληρονόμους οποιασδήποτε τάξης, νομιμοποιείται λήψη του εξαίρετου με την έννοια που εκτέθηκε ανωτέρω.

Ειδικά όμως, όταν υπάρχουν τέκνα του συζύγου που πέθανε, ο νόμος ορίζει (αρθρ. ΑΚ 1820 τελευτ, εδάφιο) ότι, για λόγους επιείκειας, λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες τους, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές περιστάσεις.

Με την επισήμανση ότι ο νόμος δεν αναφέρεται γενικώς σε κατιόντες ή συγγενείς της πρώτης τάξης του κληρονομούμενου, αλλά συγκεκριμένα "σε τέκνα του συζύγου που πέθανε", η έννοια της διάταξης αυτής είναι ότι, για λόγους επιείκειας και όταν το επιβάλλουν ειδικές περιστάσεις, ορισμένα αντικείμενα της οικοσκευής κατά την έννοια που ανωτέρω δόθηκε σ' αυτή μπορούν, κατ' εξαίρεση, να δοθούν στα παιδιά. Τούτο μπορεί να αιτιολογηθεί κυρίως σε περίπτωση που το παιδί συγκατοικούσε με τους γονείς του και ήδη δημιουργεί χωριστή εγκατάσταση (Παπαντωνίου ό.α. 90)».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος όφειλε να υπολογίσει στην κληρονομιαία μερίδα του επιζώντος συζύγου το κατά το προβλεπόμενο από το νόμο τεκμήριο προσδιορισμού της αξίας των επίπλων και σκευών (1/30 των κτισμάτων), καθώς δεν έχει αιτιολογηθεί διαφορετικά από τον έλεγχο, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται βάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.Δ. 118/1973, όπως ίσχυε, περί έκπτωσης βαρών ορίζονται τα εξής: «Εκ της κτωμένης περιουσίας και εξ εκάστης μερίδος κατ' αναλογίαν, εφ' όσον δεν ορίζεται άλλως υπό του διαθέτου, εκπίπτουνται: α) ... δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομούμενου. Εις περίπτωση μη υπάρξεως δικαιολογητικών, δι' έξοδα κηδείας εκπίπτει ποσόν δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000). Το ποσόν τούτο δύναται να αυξάνηται δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευόμενης εις την Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/13.06.1995 (αρ. πρωτ. 1070416/481/Α0013/ΠΟΛ.1175/13.6.1995) της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολ. & Δ.Π. του Υπ. Οικονομικών, με θέμα την έκπτωση εξόδων κηδείας: «Με

αφορμή προφορικά ερωτήματα σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία για τη φορολογία κληρονομιών, για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας εκπίπτουνται - ως βάρη της κληρονομιάς - τα έξοδα κηδείας του κληρονομουμένου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δικαιολογητικά για τα έξοδα κηδείας, εκπίπτει ποσό 200.000 δραχμών, το οποίο μπορεί να αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 22 ν.δ.118/1973). Ο νομοθέτης, με τη θέσπιση της διάταξης του άρθρου 22, αναγνωρίζει ότι με το θάνατο του προσώπου δημιουργούνται κάποια βάρη στους κληρονόμους του (απόρροια του θανάτου), τα οποία δεν μπορούν αυτοί να αποφύγουν (έξοδα κηδείας, δημοσίευσης διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίου, απογραφής κ.λπ.). Σκοπός της νομοθετικής ρύθμισης είναι η ανακούφιση - κατά, κάποιο τρόπο - των κληρονόμων, καθιερώνοντας απευθείας την έκπτωση των πιο πάνω βαρών από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και όχι μετά από αίτηση των κληρονόμων και αιτιολογημένη απόφαση της ΔΟΥ, όπως αντίθετα προβλέπεται από το άρθρο 21 παραγρ. 3-5 του ν.δ. 118/1973 για την έκπτωση χρεών. Αποτέλεσμα της νομοθετικής βούλησης είναι τόσο η διατύπωση του προϊσχύσαντος ν.1641/1919 (άρθρο 8) όσο και η διατύπωση του ισχύοντος ν.δ.118/1973 (άρθρο 22). Επειδή δε τα έξοδα κηδείας ανέρχονται συνήθως σε υψηλά ποσά, καθορίζεται το ελάχιστο προς έκπτωση ποσό, το οποίο κατά χρονικά διαστήματα αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τις κρατούσες οικονομικές συνθήκες (1.000 ή 500 δρχ. με βάση το ν.1641/1919 και αργότερα 10.000, 30.000, 50.000 και 200.000 δρχ. σταδιακά μέχρι σήμερα). Εάν όμως υφίστανται αποδείξεις ότι τα έξοδα είναι ψηλότερα, δεν υπάρχει περιορισμός, οπότε εκπίπτει το πράγματι δαπανηθέν ποσό (σχετ. εγκ. Υπ. Οικ. 53/1973 παραγρ. 64). Από τη θέσπιση της φορολογίας κληρονομιών, ουδέποτε συναρτήθηκε η έκπτωση του ελαχίστου ποσού των εξόδων κηδείας από την ιδιότητα του κληρονομουμένου ως ασφαλισμένου σε κάποιον οργανισμό ή από την καταβολή στους κληρονόμους αυτού κάποιου βοηθήματος προς κάλυψη των εξόδων κηδείας από τον ασφαλιστικό του φορέα. Αντιθέτως, οι εκάστοτε υφιστάμενες διατάξεις διατυπώνουν την προφανή νομοθετική βούληση για παροχή κάποιου ελάχιστου βοηθήματος στους συγγενείς του θανόντος με τη μορφή της έκπτωσης αξίας από την κληρονομιαιά περιουσία, πέρα από κάθε τυχόν άλλη σχετική καταβολή. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι, στην περίπτωση που οι υπόχρεοι για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς δεν συνυποβάλουν κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κ.λπ.), εκπίπτει από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας ποσό δρχ. 200.000 ως έξοδα κηδείας, αυτοδίκαια εκ του νόμου, ακόμη κι αν δεν έχει περιληφθεί αυτό στην οικεία δήλωση, χωρίς σε καμιά περίπτωση να εξετάζεται αν ο κληρονομούμενος ήταν ασφαλισμένος σε κάποιο ασφαλιστικό οργανισμό και ως εκ της ιδιότητας του αυτής οι κληρονόμοι του έλαβαν ή είχαν το δικαίωμα να λάβουν κάποιο βοήθημα έναντι των εξόδων κηδείας. Μόνο στην περίπτωση που οι υπόχρεοι συνυποβάλουν δικαιολογητικά εξόδων κηδείας, τα οποία υπερβαίνουν το ποσό των 200.000 δρχ. ή το εκάστοτε ισχύον, εκπίπτει το πράγματι δαπανηθέν ποσό ή - αν έχουν εισπράξει ήδη τμήμα αυτού από το ασφαλιστικό οργανισμό του θανόντος εκπίπτει η διαφορά μεταξύ του πράγματι δαπανηθέντος ποσού και του καταβληθέντος

βοηθήματος. Οι ΔΟΥ, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται για την πιστή εφαρμογή της.».

Επειδή, όσον αφορά τα έξοδα κηδείας, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε να εκπέσει από την συνολική αξία της κληρονομιαίας περιουσίας της το αναλογούν στη μερίδα ποσό εξόδων κηδείας, εφόσον δεν ορίζονταν διαφορετικά από τον διαθέτη, ως εκ τούτου ορθώς ενήργησε η φορολογική αρχή και οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015): «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή εν προκειμένω τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 10 του ν. 4174/2013 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015), καθώς και την αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων – Τμήμα 1ο Μονομελές, οι προσφεύγοντες όμως δεν ανταποκρίθηκαν στην ως άνω αναφερόμενη πρόσκληση για διοικητική επίλυση της διαφοράς επί της με αριθ. α/α/2013 πράξης προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 5.07.2013 και με γεν. αριθ. κατάθεσης/8.07.2013 προσφυγής με αίτημα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς: α) του, με Α.Φ.Μ. και β) της, με Α.Φ.Μ., κατατεθείσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων, και την αποστολή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων (Τμήμα 1ο Μονομελές), σύμφωνα με την αριθ./2018 απόφασή του.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ